A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2013. május 30.*

„Héa — 77/388/EGK hatodik irányelv — Az 5. cikk (8) bekezdése — Az »egész vagyon vagy annak egy része átruházásának« fogalma — Olyan társaságban meglévő 30%-os részesedés átruházása, amely számára az átruházó héaköteles szolgáltatásokat nyújt”

A C-651/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2011. december 19-én érkezett, 2011. december 2-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

az **X BV**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: J. Malenovský tanácselnök, U. Lõhmus (előadó) és M. Safjan bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel írásbeli szakaszra és a 2012. november 26-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az X BV képviseletében T. K. M. Rookmaker-Penners és C. A. Peeters belastingadviseurs,

– a holland kormány képviseletében C. Wissels és B. Koopman, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében S. Ossowski és A. Robinson, meghatalmazotti minőségben, segítőik: R. Hill és G. Peretz barristers,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios, W. Roels és A. Cordewener, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: holland.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 5. cikke (8) és 6. cikke (5) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) és az X BV (a továbbiakban: X) között folyamatban lévő jogvitában nyújtották be, amelynek tárgya az 1996. január 1-jétől 1998. december 31-ig terjedő időszak tekintetében az X részére címzett, hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) utólagos megállapításáról szóló határozat.

Jogi háttér

A hatodik irányelv

3 A hatodik irányelv 5. cikke szerint:

„(1) »Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

[…]

(3) A tagállamok materiális javaknak tekinthetik a következőket:

[...]

c) részvények vagy ezzel egyenértékű érdekeltségek, amelyek az ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak.

[...]

(8) Az egész vagyon vagy annak egy részének átruházását egy társaságra – akár ellenérték fejében, akár ingyenesen vagy apportként történő bevitellel történik – a tagállamok úgy kezelhetik, mintha nem termékértékesítésről lenne szó, és az átruházás kedvezményezettjét az átruházó jogutódjának tekintik. A tagállamok adott esetben megteszik a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a verseny torzulásait elkerüljék azon esetekben, amikor a kedvezményezett nem teljes mértékben adóköteles.”

4 Ezen irányelv 6. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az (5) cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.

Ez a tevékenység többek között lehet:

– immateriális javak átengedése függetlenül attól, hogy ezt a jogcímet létesítő okiratba foglalták-e vagy sem [helyesen: hogy értékpapírba foglalták-e őket],

[...]”

5 Ugyanezen irányelv 6. cikkének (5) bekezdése szerint az irányelv 5. cikkének (8) bekezdését „a szolgáltatásnyújtásra azonos feltételek mellett” kell alkalmazni.

6 A hatodik irányelv „Adómentességek belföldön” címet viselő 13. cikke az „Egyéb adómentességek” című B. részében a következőképpen rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

d) a következő ügyletek:

[...]

5. azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, de kivéve a kezelést és a letéti kezelést [helyesen: de kivéve a letéti őrzést és a kezelést], amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesülő részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak […]”

A holland jog

7 Hollandia élt a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdésében és 6. cikkének (5) bekezdésében foglalt lehetőséggel, és ezt átültette a forgalmi adóról szóló 1968. június 28-i 1968. évi törvény (Wet op de omzetbelasting 1968, Staatsblad 1968., 329. sz.) – az alapügybeli tényállás időpontjában hatályos változata szerinti – 31. cikkébe. E cikk szövege így rendelkezett:

„Vállalkozásnak vagy vállalkozás valamely részének az azt továbbműködtető személy részére történő átruházása esetén – miniszteri rendeletben meghatározott feltételek szerint – az ezen átruházás tárgyát képező termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások mentesek az adó alól.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8 Az X 1996-ban 30%-os részesedéssel rendelkezett az automatizálás területén tevékenykedő A BV társaságban (a továbbiakban: A). Az A-ban meglévő többi részesedés a B Holding BV, az X1 Beheer BV és a C BV között – 20,01%-os, 30%-os, illetve 19,99%-os arányban – oszlott meg.

9 Az X az úgynevezett Management Board (igazgatótanács) szerv tagjaként – a B Holding BV és a X1 Beheer BV társaságokhoz hasonlóan – megállapodás szerinti díjazás ellenében ellátta az A ügyvezetését.

10 1996 végén X, valamint az A-ban meglévő részesedések többi tulajdonosa eladta a részesedését a D Plc társaságnak. Ezen értékesítés keretében felhagytak az A részére végzett ügyvezetési tevékenységekkel, és X távozott az említett társaság Management Boardjából.

11 E részesedésértékesítéssel összefüggésben héás számlák mellett különböző szolgáltatásokat nyújtottak az X részére. Az X levonta ezt a héát az adóbevallásaiban, mivel úgy vélte, hogy a részesedésének átruházása termékek és szolgáltatások összessége egészben való átruházásának minősül, és hogy az

ezen ügylet keretében nála felmerült költségeket úgy kell tekinteni, mint amelyek a gazdasági tevékenységének egészéhez kapcsolódó általános költségek részét képezik, ezért teljes körűen levonhatók.

12 Az Inspecteur mint a héabeszedésre Hollandiában hatáskörrel rendelkező hatóság elutasította ezt az adólevonást, és határozatot hozott az adó utólagos megállapításáról. Ezt követően pedig, bár csökkentette a megállapított összeget, elutasította az X által e határozattal szemben benyújtott panaszt.

13 A Gerechtshof te 's-Gravenhage (hágai fellebbviteli bíróság) megállapította, hogy X keresete, amely az Inspecteur határozata ellen irányult, megalapozott, és hatályon kívül helyezte az említett utólagos adómegállapításról szóló határozatot. E bíróság szerint az X részesedésének átruházása nem tartozott a héa hatálya alá, mivel nem gazdasági tevékenységről volt szó. Azonban úgy ítélte meg, hogy az előzetesen megfizetett héát le lehet vonni, mivel a részesedés eladása és átruházása az X vállalkozásként folytatott tevékenységeihez kapcsolódott.

14 A Staatssecretaris van Financiën a Gerechtshof te 's-Gravenhage ítéletével szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Hoge Raad der Nederlanden elé.

15 A kérdést előterjesztő bíróság a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10413. o.] 32–34. pontjára és rendelkező részének 2. pontjára hivatkozik, és ezekből arra a következtetésre jut, hogy az A-ban meglévő 30%-os részesedés az e társaságot érintő ügyvezetési tevékenységek megszüntésével járó tárgybani átruházása gazdasági tevékenységnek minősül, ezért a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja alapján mentesíteni kell a héa alól.

16 Ugyanakkor e bíróság szerint a Bíróság ugyanezen ítélet 41. pontjában utalt arra, hogy a részesedések gazdasági tevékenységnek minősülő értékesítése nem tartozik a héa hatálya alá, ha ez az értékesítés az egész vagyon vagy annak egy része átruházásával esik egy tekintet alá, és az érintett tagállam élt az említett irányelv 5. cikke (8) bekezdésének első mondatában biztosított lehetőséggel.

17 A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy a levonási jog attól függ, hogy az említett rendelkezés alkalmazható-e az olyan részesedésátruházásra, mint amely az alapügyben szerepel.

18 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az olyan társaságban meglévő 30%-os részesedés átruházása, amely számára az átruházó héaköteles szolgáltatásokat nyújt, egy tekintet alá eshet-e a vagyonnak (vagyonrésznek) – termékértékesítés esetében – a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése értelmében vett és/vagy – szolgáltatásnyújtás esetében – ugyanezen irányelv 6. cikkének (5) bekezdése értelmében vett átruházásával?

2) Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén: az e kérdésben körülírt részesedésátruházás egy tekintet alá eshet-e a vagyonnak (vagyonrésznek) – termékértékesítés esetében – a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése értelmében vett és/vagy – szolgáltatásnyújtás esetében – ugyanezen irányelv 6. cikkének (5) bekezdése értelmében vett átruházásával, ha a többi társasági tag, amely ugyancsak héaköteles szolgáltatásokat nyújt annak a társaságnak, amelynek a részesedéseit átruházza, (majdnem) egyidejűleg az e társaságban meglévő összes további részesedést ugyanarra a személyre ruházza át?

3) A második kérdésre adandó nemleges válasz esetén: az első kérdésben körülírt részesedésátruházás egy tekintet alá esik-e a vállalkozásnak (vagy egy részének) a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdése és/vagy 6. cikke (5) bekezdése értelmében vett átruházásával, ha figyelembe vesszük, hogy ez az átruházás szoros összefüggésben áll az e részesedés keretében végzett ügyvezetési tevékenységekkel?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

19 Az Európai Bizottság, anélkül hogy kifejezetten elfogadhatatlansági kifogást terjesztett volna elő az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tekintetében, kétségeit fejezte ki a Bírósághoz benyújtott észrevételeiben azzal kapcsolatban, hogy van-e jelentőségük az előterjesztett kérdéseknek az alapjogvita megoldásában. A Bizottság úgy véli, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az előtte ismert tények alapján el tudná bírálni a héa levonhatóságát. Szerinte lényegtelen, hogy az alapügybeli ügylet a héa hatályán kívül esik-e, vagy héamentes-e a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja alapján, mivel az a releváns kérdés, hogy az X-nek nyújtott szolgáltatások után az X által viselt héa levonható-e, vagy sem, és ennek megválaszolásához elegendő megvizsgálni, hogy az X-nél felmerült költségek a részesedésátruházáshoz, vagy X más tevékenységeihez, azaz az általa nyújtott ügyvezetési szolgáltatásokhoz kapcsolódhatnak-e.

20 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell (lásd a C-515/08. sz., Santos Palhota és társai ügyben 2010. október 7-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-9133. o.] 20. pontját, valamint a C-119/09. sz. Société fiduciaire nationale d'expertise comptable ügyben 2011. április 5-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-2551. o.] 21. pontját).

21 A Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság által előterjesztett kérelmet, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (lásd különösen a C-94/04. és C-202/04. sz., Cipolla és társai egyesített ügyekben 2006. december 5-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11421. o.] 25. pontját, a C-285/09. sz. R.-ügyben 2010. december 7-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-12605. o.] 32. pontját, valamint a C-307/10. sz. Chartered Institute of Patent Attorneys ügyben 2012. június 19-én hozott ítélet 32. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

22 A jelen esetben nem ez a helyzet. Bár egyértelműen kiderül az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy az alapjogvita arra vonatkozik, hogy nem ismerték el a részesedésátruházás kapcsán igénybe vett szolgáltatások utáni héa levonásához való jogot, nem pedig arra, hogy hogyan kell adójogi szempontból megítélni az előbbi ügyletet, ettől még a levonási jog fennállása különösen azon értékesítési ügyletek adójogi megítélésétől függ, amelyekhez a beszerzési ügyletek kapcsolódnak (a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 60. pontja).

23 Következésképpen az uniós jog kért értelmezése, amely arra a kérdésre irányul, hogy hogyan kell adójogi szempontból megítélni az olyan ügyletet, mint amely az alapügyben szerepel, objektíve szükséges a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jogvita elbírálásához.

24 Ebből következik, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az ügy érdeméről

25 A kérdést előterjesztő bíróság a három kérdésével, amelyeket együttesen kell vizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy akként kell-e értelmezni a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdését és/vagy 6. cikkének (5) bekezdését, hogy az olyan társaságban meglévő 30%-os részesedés átruházása, amely számára az átruházó héaköteles szolgáltatásokat nyújt, termékek vagy szolgáltatások összessége – e rendelkezések értelmében vett egészben vagy részben való – átruházásának minősül-e. Nemleges válasz esetén e bíróság azt kívánja megtudni, hogy teljesülnek-e mégis az említett rendelkezések

alkalmazási feltételei, ha egyrészt a többi társasági tag gyakorlatilag egyidejűleg az e társaságban meglévő összes további részesedést ugyanarra a személyre ruházza át, másrészt pedig ez az átruházás szoros összefüggésben van az ugyanezen társaság javára végzett ügyvezetési tevékenységekkel.

26 Tekintettel arra, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a hatodik irányelv két rendelkezésére hivatkozik, amelyek közül az egyik a termékértékesítésre, a másik pedig a szolgáltatásnyújtásra vonatkozik, előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy ezen irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerint szolgáltatásnyújtásnak minősül az immateriális javak átengedése függetlenül attól, hogy értékpapírba foglalták-e őket, vagy sem. Ebből következik, hogy az alapügy körülményeire tekintettel az említett irányelv 6. cikkének (5) bekezdését kellene főszabály szerint alkalmazandónak tekinteni.

27 Azonban ugyanezen irányelv 5. cikke (3) bekezdésének c) pontja lehetőséget biztosít arra, hogy a tagállamok materiális javaknak tekintsék különösen a részvényeket vagy ezzel egyenértékű érdekeltségeket, amelyek ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak (a C-259/11. sz. DTZ Zadelhoff ügyben 2012. július 5-én hozott ítélet 31. pontja). Következésképpen nem zárható ki, hogy esetleg a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése is alkalmazható az alapügyre.

28 Mivel a Bíróságnak nincs elegendő információja annak megítéléséhez, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekben megnevezett két rendelkezés közül melyik alkalmazandó az alapügy körülményeire, a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdését kell értelmezni, mivel az mondja ki a „nem termékértékesítés” szabályát, és adott esetben az említett 5. cikk (8) bekezdése tekintetében kimunkált értelmezési szempontokat kell értelemszerűen alkalmazni ugyanezen irányelv 6. cikkének (5) bekezdésére.

29 Elsősorban azon kérdés kapcsán, hogy a 30%-os társasági részesedés átruházása egész vagyon vagy annak egy része átruházásának minősülhet-e, emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének első mondata kimondja, hogy a vállalkozás vagyonának egészben vagy részben történő átruházását a tagállamok úgy tekinthetik, mintha nem történt volna termékértékesítés, és az átruházás kedvezményezettjét az átruházó jogutódjának tekintik. Ebből következik, hogy amikor valamely tagállam e lehetőséget igénybe veszi, a vállalkozás vagyonának egészben vagy részben történő átruházása nem minősül termékértékesítésnek a hatodik irányelv szempontjából, és az ilyen átruházás ezen irányelv 2. cikke alapján nem tartozik a héa hatálya alá (lásd a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-1361. o.] 30. pontját, a C-497/01. sz. Zita Modes ügyben 2003. november 27-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-14393. o.] 29. pontját, a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 36. pontját, valamint a C-444/10. sz. Schriever-ügyben 2011. november 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-11071. o.] 20. pontját).

30 Nem vitatott, hogy a Holland Királyság élt az említett rendelkezésben foglalt lehetőséggel.

31 Mivel a hatodik irányelv nem tartalmaz kifejezett utalást a tagállamok jogára az egész vagyon vagy annak egy része átruházása kifejezés tartalmának és terjedelmének meghatározása tekintetében, az az uniós jog önálló fogalmának minősül, következésképpen egységesen kell értelmezni annak elkerülése érdekében, hogy a héarendszert eltérően alkalmazzák a tagállamokban (a fent hivatkozott Zita Modes ügyben hozott ítélet 32–35. pontja, valamint a fent hivatkozott Schriever-ügyben hozott ítélet 22. pontja).

32 A Bíróság az említett fogalmat úgy értelmezte, hogy abba beletartozik az üzleti tőke vagy a vállalkozás önálló részének átruházása, amely materiális, és adott esetben immateriális javakat is magában foglal, amelyek együttesen egy vállalkozást vagy egy vállalkozás önálló gazdasági tevékenység folytatására alkalmas részét képezik, azonban az nem foglalja magában az eszközök egyszerű értékesítését, mint például az árukészlet értékesítését (lásd a fent hivatkozott Zita Modes ügyben hozott ítélet 40. pontját, a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 37. pontját és a fent hivatkozott Schriever-ügyben hozott ítélet 24. pontját). A hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének alkalmazásához az is szükséges, hogy

az átruházás kedvezményezettjének szándéka ne az érintett tevékenység azonnali megszüntetésére, hanem az átruházott üzleti tőke vagy vállalkozásrész működtetésére irányuljon (a fent hivatkozott Zita Modes ügyben hozott ítélet 44. pontja és a fent hivatkozott Schriever-ügyben hozott ítélet 37. pontja).

33 Amint a kérdést előterjesztő bíróság is hangsúlyozza, a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 38. és 40. pontjából kétségtelenül kitűnik, hogy a Bíróság nem zárta ki, hogy a 100%-os részesedés átruházása bizonyos körülmények között az egész vagyon vagy annak egy része átruházásának minősülhet, feltéve hogy az ilyen átruházás az érintett vállalkozások vagyoni eszközeinek teljes vagy részleges átruházását eredményezi. Ugyanakkor az említett ítélet alapjául szolgáló ügyben a Bíróság nem ismerte azokat a körülményeket, amelyek szükségesek voltak ahhoz, hogy állást foglaljon arról, hogy alkalmazható-e a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése az olyan ügyletre, amely abban az ügyben szerepelt, így ennek vizsgálatát a kérdést előterjesztő bíróságra bízta.

34 A fent hivatkozott Schriever-ügyben hozott ítélet 25. pontjában a Bíróság hangsúlyozta: ahhoz, hogy az üzleti tőkének vagy a vállalkozás önálló részének a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése értelmében vett átruházását meg lehessen állapítani, az átruházott vagyontárgyak összességének elegendőnek kell lennie ahhoz, hogy önálló gazdasági tevékenységet folytathassanak.

35 Ezzel kapcsolatban meg kell említeni, hogy a vállalkozás vagyoni eszközeinek tulajdonlásával ellentétben a vállalkozásban meglévő részesedések tulajdonban tartása nem elegendő ahhoz, hogy önálló gazdasági tevékenységet folytathassanak.

36 Ugyanis a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a társasági részesedések egyszerű vétele, puszta birtoklása és egyszerű eladása önmagában nem tekinthető a hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységnek, mivel a más vállalkozásokban való egyszerű pénzügyi részesedésszerzés önmagában nem minősül materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának. Az esetleges osztalék, e részesedés gyümölcse, a javakkal való rendelkezés egyszerű következménye (lásd ebben az értelemben a C-60/90. sz. Polysar Investments Netherlands ügyben 1991. június 20-án hozott ítélet [EBHT 1991., I-3111. o.] 13. pontját, a C-142/99. sz., Floridienne és Berginvest ügyben 2000. november 14-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-9567. o.] 17. és 22. pontját, a C-16/00. sz., Cibo Participations ügyben 2001. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6663. o.] 19. pontját, valamint a C-496/11. sz. Portugal Telecom ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 32. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

37 Ettől eltér az az eset, amikor a részesedéssel együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétel, ha az olyan, héa hatálya alá tartozó tevékenységek végzését foglalja magában, mint az igazgatási, pénzügyi, kereskedelmi és műszaki szolgáltatások nyújtása (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Polysar Investments Netherlands ügyben hozott ítélet 14. pontját, a fent hivatkozott Floridienne és Berginvest ügyben hozott ítélet 18. és 19. pontját, a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 20. és 21. pontját, valamint a fent hivatkozott Portugal Telecom ügyben hozott ítélet 33. és 34. pontját

38 Ezért, amint arra a német kormány is hivatkozik, a társasági részesedések átruházását csak abban az esetben lehet a részesedés mértékétől függetlenül a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése értelmében vett, egész vagyon vagy annak egy része átruházásának tekinteni, ha a részesedés olyan önálló egység részét képezi, amely önálló gazdasági tevékenység folytatására alkalmas, és ha e tevékenységet a részesedés megszerzője végzi. Márpedig a részesedések olyan egyszerű átruházása, amelyhez nem társul a vagyoni eszközök átruházása, nem teszi lehetővé az átruházás kedvezményezettje számára, hogy az átruházó jogutódjaként önálló gazdasági tevékenység folytasson.

39 Ugyanis a társasági tagok nem tulajdonosai azon vállalkozás vagyoni eszközeinek, amelyben részesedéssel rendelkeznek, hanem a részesedés tulajdonosai, és e jogcímen osztalékra, valamint tájékoztatásra jogosultak, és közreműködnek a vállalkozás működtetésében fontos döntések meghozatalában. A 30%-os társasági részesedés kapcsán meg kell állapítani, hogy az a társaságra nézve csak korlátozott mértékű befolyást jelent.

40 A fentiekből következik, hogy a 30%-os társasági részesedés átruházása nem minősülhet a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése értelmében vett, egész vagyon vagy annak egy része átruházásának.

41 E megállapítást nem kérdőjelezi meg az említett rendelkezés célkitűzése sem. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének sajátos célja az, hogy megkönnyítse a vállalkozások vagy vállalkozásrészek átruházását azzal, hogy ezen átruházásokat egyszerűsítik, és elkerülik, hogy a jogosult likviditását olyan aránytalan adóösszeg terhelje, amelyet utólag – az előzetesen megfizetett héa levonásával – úgyis visszakap (lásd a fent hivatkozott Zita Modes ügyben hozott ítélet 39. pontját).

42 E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy a sajátos megítélés kifejezetten azért indokolt, mert az átruházás után előzetesen fizetendő héa összege az érintett vállalkozás eszközeihez képest különösen jelentős lehet (a fent hivatkozott Zita Modes ügyben hozott ítélet 41. pontja).

43 Márpedig ez a nehézség nem merül fel a részesedés átruházása esetén, bármely legyen is annak mértéke. Amint ugyanis a jelen ítélet 36. és 37. pontjából kitűnik, a részesedések eladása vagy nem minősül héa hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységnek, vagy mentes a héa alól a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja alapján, ha az a részesedésszerzéssel érintett társaság irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétel elérése érdekében jön létre (a C-155/94. sz. Wellcome Trust ügyben 1996. június 20-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-3013. o.] 35. pontja). A részesedések megszerzője egyik esetben sem visel héaterhet.

44 Másodsorban azt kell megvizsgálni, hogy más lenne-e a kérdésre adott válasz arra figyelemmel, hogy valamennyi társasági tag a részesedését ugyanazon vevő részére gyakorlatilag egyidejűleg értékesíti, amelynek eredményeképpen utóbbi az érintett vállalkozásban meglévő részesedések 100%-a felett tulajdonjogot szerez.

45 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héarendszerben rejlő alapelv szerint ezen adó minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó az árat kitevő különböző költségelemek által közvetlenül viselt héa levonását követően (lásd különösen a C-98/98. sz. Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4177. o.] 29. pontját és a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 27. pontját).

46 Ezenkívül hangsúlyozni kell, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének szövege az „átruházó” szót egyes számban használja, ami azt jelenti, hogy az említett rendelkezés alkalmazását nem arra az esetre írták elő, amikor több átruházó ugyanazon vevő részére értékesíti a részesedését.

47 Ebből következik, hogy minden egyes ügyletet külön-külön, önállóan kell értékelni.

48 Kétségtelen, hogy a Bíróság a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 79. pontjában úgy ítélte meg, hogy az ezen átruházás adójogi megítélését nem befolyásolja az a körülmény, hogy a részesedésátruházás több egymást követő ügylettel valósul meg.

49 Amint azonban a jelen ítélet 33. pontjában is megállapításra került, a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben a Bíróságnak nem volt elegendő információja annak megítéléséhez, hogy alkalmazható-e a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése az alapügybeli ügyletre, így válaszát az ezen irányelv 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának értelmezésére alapította.

50 Mindenestre ez utóbbi ügy körülményei különböznek az alapügyben szereplő körülményektől, hiszen ott nem az volt a kérdés, hogy több eladó egymást követő ügyleteket bonyolít ugyanazon vevő javára.

51 Következésképpen az, ha a társasági részesedéseket valamennyi társasági tag ugyanazon személy részére értékesíti, nem minősül a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdése értelmében vett egész vagyon átruházásának.

52 Harmadsorban pedig annak kapcsán, hogy befolyásolja-e a Bíróság által adott választ az a körülmény, hogy a 30%-os részesedés átruházása szoros összefüggésben van azokkal az ügyvezetési tevékenységekkel, amelyeket az eladó azon társaság javára végzett, amelyben részesedéssel rendelkezett, a holland kormányhoz és az Egyesült Királyság Kormányához hasonlóan meg kell említeni, hogy úgy tűnik, hogy az ügyvezetési tevékenységek megszüntetése közvetlen és logikus következménye annak, hogy X eladta a részesedését.

53 Az sem vezet más eredményre, ha az eladó ügyvezetési tevékenységei önálló részét képezték volna a saját vállalkozásának, amelynek üzemeltetését a vevő önállóan vette volna át, és amelyért utóbbi a részesedések árán felül fizette volna ki az ellenértéket. Ebben az esetben az egész vagyon átruházása kizárólag az ügyvezetési tevékenységeket ölelte volna fel, a részesedések átruházását viszont nem, mivel e két ügylet különböző vállalkozásokra vonatkozik.

54 Ezért úgy kell tekinteni, hogy nem befolyásolja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre adott választ az a körülmény, hogy a részesedéseket az ügyvezetési tevékenységek megszüntetésével egyidejűleg értékesítik.

55 Végül abból a célból, hogy a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ adhasson, tekintettel arra, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre adandó válasz számára annak eldöntéséhez szükséges, hogy az alapjogvita körülményei között fennáll-e a levonási jog, emlékeztetni kell arra, hogy a levonási jog fennáll abban az esetben, ha a teljesített beszerzési ügyletek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a levonásra jogosító értékesítési ügyletekkel. Amennyiben nem ez a helyzet, meg kell vizsgálni, hogy a termékek beszerzésére vagy szolgáltatások igénybevételére fordított költségek az adóalany gazdasági tevékenységének egészéhez kapcsolódó általános költségek részét képezik-e. Mindkét esetben a közvetlen és azonnali kapcsolat létezése azt feltételezi, hogy az igénybe vett szolgáltatások költségeit beépítik az egyes értékesítési ügyletek, illetve az adóalany által a gazdasági tevékenysége körében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árába (a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 31. és 33. pontja, a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 60. pontja, a C-118/11. sz. Eon Aset Menidjmunt ügyben 2012. február 16-án hozott ítélet 48. pontja, valamint a C-104/12. sz. Becker-ügyben 2013. február 21-én hozott ítélet 19. és 20. pontja).

56 Mivel az alapügybeli részesedésátruházást a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja alapján héamentes ügyletnek kell minősíteni, a levonási jogot csak akkor lehet elismerni, ha az X részére az említett átruházáshoz kapcsolódóan nyújtott szolgáltatások költsége az X gazdasági tevékenységének egészére vonatkozó általános költségek részét képezi, anélkül hogy azokat belefoglalták volna az említett részesedések vételárába.

57 A kérdést előterjesztő bíróságra hárul tehát az a feladat, hogy mindazokat a körülményeket figyelembe véve, amelyek között az alapügybeli ügyletek végbementek, megvizsgálja, hogy teljesült-e az említett feltétel.

58 A fenti megfontolások összességéből következik, hogy a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (8) bekezdését és/vagy 6. cikkének (5) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az olyan társaságban meglévő 30%-os részesedés átruházása, amely számára az átruházó héaköteles szolgáltatásokat nyújt, nem minősül termékek vagy szolgáltatások összessége – e rendelkezések értelmében vett egészben vagy részben való – átruházásának, függetlenül attól, hogy a

többi társasági tag gyakorlatilag egyidejűleg az e társaságban meglévő összes további részesedést ugyanarra a személyre ruházza át, és ez az átruházás szoros összefüggésben van az ugyanezen társaság javára végzett ügyvezetési tevékenységekkel.

A költségekről

59 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 5. cikkének (8) bekezdését és/vagy 6. cikkének (5) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az olyan társaságban meglévő 30%-os részesedés átruházása, amely számára az átruházó hozzáadottértékadó-köteles szolgáltatásokat nyújt, nem minősül termékek vagy szolgáltatások összessége – e rendelkezések értelmében vett egészben vagy részben való – átruházásának, függetlenül attól, hogy a többi társasági tag gyakorlatilag egyidejűleg az e társaságban meglévő összes további részesedést ugyanarra a személyre ruházza át, és ez az átruházás szoros összefüggésben van az ugyanezen társaság javára végzett ügyvezetési tevékenységekkel.

Aláírások